

TRIBUNAL SUPREMO  
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO – Sección 2ª

RECURSO DE CASACIÓN Num.: 3159/1997

S E N T E N C I A

TRIBUNAL SUPREMO.  
SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO  
SECCIÓN: SEGUNDA

Excmos. Sres.:

Presidente:

D. Emilio Pujalte Clariana

Magistrados:

D. Pascual Sala Sánchez

D. Jaime Rouanet Moscardó

D. Ramón Rodríguez Arribas

D. José Mateo Díaz

D. Alfonso Gota Losada

---

En la Villa de Madrid, a veintiocho de Junio de dos mil dos.

Vistos por esta Sección de la Sala Tercera los presentes autos 3/3.159/1997 promovidos por el Procurador de los Tribunales Don Argimiro Vázquez Guillén, en nombre y representación de "Promotora de I., S.A.", bajo dirección letrada, así como por la Administración General del Estado, representada y defendida por el Abogado del Estado, contra la sentencia dictada, en 5 de marzo de 1997, por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, referencia núms. 2/27/1995 y 2/28/1995 (acumulados), en materia de Impuesto sobre Sociedades.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Por "Promotora de I., S.A." (P. se promovieron dos recursos de esta clase contra sendas resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 30 de noviembre de 1994 (ejercicios de 1986 y de 1987), formalizando demandas en las que, tras alegar los hechos e invocar los fundamentos de derecho que estimó del caso, pidió a la Sala "se sirva anular la liquidación impugnada o, en su caso, modificarla en los extremos que estime pertinentes de conformidad con lo manifestado en el cuerpo de la demanda" Conferido traslado de aquella a la Abogacía del Estado, evacuó el trámite de contestación pidiendo que "dicte

sentencia por la que se desestime el presente recurso, confirmando íntegramente la resolución impugnada por ser conforme a Derecho".

SEGUNDO.- En fecha 5 de marzo de 1997 la Sala de instancia dictó sentencia cuya parte dispositiva dice: "Fallamos .- Que estimando parcialmente los recursos contencioso administrativos interpuestos por el Letrado D. Carlos Casanova Caballero, en nombre y representación de entidad Promotora de I. S.A. (P.), contra las resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Central de 30 de noviembre de 1994 , debemos declarar y declaramos su disconformidad parcial con el ordenamiento jurídico, dejándolas sin efecto sólo en cuanto a la cuantía de las sanciones impuestas, que deben quedar reducidas al 50%, confirmando las resoluciones recurridas en todo lo demás por ser conformes a derecho. Sin costas".

TERCERO.- Contra dicha sentencia se preparó por "Promotora de Informaciones, S.A." recurso de casación que fue admitido y, comparecida la recurrente en tiempo y forma ante este Tribunal Supremo, presentó escrito de interposición, suplicando "Sentencia dando lugar al mismo y declarando que se case y anule, en todo o en parte, la sentencia y se declare la procedencia de la reclamación efectuada por esta parte con los pronunciamientos que correspondan conforme a Derecho".

Funda tal pretensión en cuatro motivos de casación, el primero de los cuales se articula al amparo del Art. 95.1.1º de la Ley Jurisdiccional (en la redacción que le dio la Ley 10/1992, de 30 de abril, aplicable al caso de autos) por "exceso en el ejercicio de la jurisdicción por parte de la Audiencia Nacional al pronunciarse en su sentencia sobre la validez y eficacia del contrato de compraventa llevado a cabo por la recurrente y la entidad de arrendamiento financiero cuando no es esa la cuestión en litigio".

El segundo motivo (que la recurrente denomina "Fundamento Tercero de la Casación), se articula al amparo del Art. 95.1.3º de la Ley Jurisdiccional, y se proyecta en dos sentidos: "incongruencia entre los razonamientos y la parte dispositiva" de la sentencia impugnada e "incongruencia al no resolver todas las cuestiones controvertidas" (incongruencia omisiva).

El tercer motivo de casación (que el escrito de interposición denomina "Fundamento Segundo de la Casación: Infracción de las normas del Ordenamiento") entiende que "la Sentencia impugnada incurre en el motivo de casación expuesto y contemplado en el artículo 95.1.3 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción). Y ello en relación con la motivación de los actos administrativos, en la determinación de la base imponible y cuota a efectos del Impuesto sobre Sociedades y con la calificación del expediente", añadiéndose que se somete "a la consideración de la Sala la infracción de lo dispuesto en los artículos 15.5 y 15.8 de la Ley 61/78 por la Sentencia de la Audiencia Nacional de que trae su causa este recurso".

Finalmente, el cuarto motivo de casación (que la recurrente denomina ("Fundamento Cuarto de la casación: Infracción de la normativa y jurisprudencia en materia de sanciones"), se ampara en lo dispuesto por el Art. 95.1.3 de la Ley Jurisdiccional, invocando la ausencia de ocultación y la jurisprudencia aplicable al caso, así como la violación de lo dispuesto en la Ley 25/1995 y en la nueva redacción que esta Ley dio al Art. 77 de la Ley General Tributaria.

CUARTO.- Por la parte recurrida se formuló oposición al recurso de casación, en escrito de 2 de marzo de 1998, pidiendo "sentencia declarando no haber lugar a dicho recurso, por no ser procedente ninguno de los motivos invocados, todo ello con imposición de costas a la parte recurrente", para lo cual se remite a los prolijos y, a su juicio, ajustados razonamientos de la sentencia recurrida, rechazando los cuatro motivos de casación articulados por la recurrente.

QUINTO.- Asimismo, contra la sentencia de la Sala de instancia de fecha 5 de marzo de 1997 se preparó por la Abogacía del Estado recurso de casación que fue admitido y, comparecida la recurrente en tiempo y forma ante este Tribunal Supremo, presentó escrito de interposición, suplicando "Sentencia por la que se case, anule y revoque la recurrida, en lo que se refiere a la sanción del 50%, que será incrementada en un porcentaje no inferior a 20 puntos".

Funda tal pretensión en un único motivo de casación, articulado al amparo del Art. 95.1.4 de la Ley Jurisdiccional (en la propia versión de la Ley 10/1992, de 30 de abril), denunciando como infringido el Art. 82.c) de la Ley General Tributaria, en relación con la Disposición Transitoria Primera de la Ley 25/1995, de 28 de julio, en la medida que la sentencia de instancia redujo la sanción al 50 por 100 del importe de la cuota sin "atenerse, en su caso, a la procedencia de incrementar el porcentaje previsto en dicho precepto en la forma contenida en el Art. 82 de la misma Ley", toda vez que, a su juicio, "En el caso de autos concurre la circunstancia prevista en el artículo 82.c) LGT., pues como afirma la propia sentencia recurrida el sujeto pasivo realizó un «incremento artificioso del precio de venta, sobre el precio real de mercado» con el fin de generar un incremento desproporcionado en las cuotas deducibles por el arrendamiento financiero".

SEXTO.- Por la parte recurrida, en este caso, "Promotora de I., S.A.", se formuló oposición al recurso de casación del Abogado del Estado, en escrito de 27 de marzo de 1998, pidiendo que "caso de apreciar todo cuanto se ha expuesto, se sirva rechazar el mismo", para lo cual, fundamentalmente, alega haber incorporado en sus declaraciones todos los datos necesarios para que la Administración conociera la trascendencia y alcance de los elementos integrantes del hecho imponible, sin que existiera ficción ni ocultación alguna en un supuesto que podría considerarse como una economía de opción.

Tras lo anterior, quedaron los autos pendientes de deliberación y fallo por la Sala, acto que tuvo lugar el día 25 de junio de 2002, y

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. EMILIO PUJALTE CLARIANA, .

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.- Aunque, como veremos, en el presente momento procesal tiene una relevancia secundaria, conviene para el mejor enjuiciamiento del asunto comenzar concretando el supuesto fáctico en que descansa:

"Promotora de I., S.A." era propietaria de cierta maquinaria (dos rotativas "Harris 1.650") que en 17 de noviembre de 1986 vendió a "Aresleasing", recibiendo en pago del precio unos pagarés por su importe. En la misma fecha, "A." otorgó en favor "Promotora de I., S.A." un contrato de arrendamiento financiero sobre las propias máquinas, recibiendo en garantía del pago de las cuotas del arrendamiento financiero y en concepto de prenda, los propios pagarés que "A." había emitido para el pago de la compra.

La discusión ha girado, fundamentalmente, en torno a si el precio que se consignó en la venta de "Promotora de I., S.A." a "A." era excesivo o no y, por lo mismo, si lo eran las cuotas correspondientes al arrendamiento financiero, con las consiguientes repercusiones fiscales en punto a la exención por incremento de patrimonio derivada de la reinversión, y la deducción de los gastos derivados de la adquisición o utilización posterior de los elementos enajenados.

Segundo.- Entrando ya en los motivos de casación articulados por "Promotora de I., S.A.", se funda el primero de ellos en el Art. 95.1.1 de la Ley reguladora de esta Jurisdicción (en la redacción dada por la Ley 10/1992, de 30 de abril, aplicable al caso de autos) por considerar, sin cita de precepto alguno como infringido, "un exceso en el ejercicio de la jurisdicción por parte de la Audiencia Nacional al pronunciarse en su sentencia sobre la validez y eficacia del contrato de compraventa llevado a cabo por la recurrente y la entidad de arrendamiento financiero cuando no es esa la cuestión en litigio".

Sin embargo, tal motivo ha de ser rechazado por la Sala. El Art. 4º de la mencionada Ley Jurisdiccional dispone que: 1. La competencia de la Jurisdicción Contencioso administrativa se extenderá al conocimiento y decisión de las cuestiones prejudiciales e incidentales no pertenecientes al orden administrativo, directamente relacionadas con un recurso contencioso-administrativo, salvo las de carácter penal.- 2. La decisión que se pronuncie no surtirá efecto fuera del proceso en que se dicte, y podrá ser revisada por la jurisdicción correspondiente. De esta forma la Sala de la Audiencia Nacional para nada incurrió en "un exceso en el ejercicio de la jurisdicción" al hacer determinadas afirmaciones o pronunciamientos acerca del contrato de compraventa llevado a cabo por la recurrente y la entidad de arrendamiento financiero, toda vez que al proceder así estaba abordando una cuestión civil directamente relacionada con el recurso contencioso-administrativo que resolvía y sin la cual hubiera adolecido este de la necesaria coherencia. De otra parte, si la recurrente estimaba que la Sala de instancia se había pronunciado en una materia "que no es esa la cuestión en litigio", el cauce para denunciar tal vicio es el del número 3º del Art. 95.1.3 (incongruencia) de la Ley Jurisdiccional, y no el número 1º.

Tercero.- Seguidamente la recurrente, "Promotora de I. S.A.", articula lo que denomina "Fundamento tercero de la casación: infracción de las normas reguladoras de la sentencia", fundado en el Art. 95.1.3º de la Ley Jurisdiccional, y que trata desde dos perspectivas: "Incongruencia entre los razonamientos y la parte dispositiva" e "Incongruencia al no resolver todas las cuestiones controvertidas".

En el primer aspecto, la recurrente postula la incongruencia en cuanto que la sentencia recurrida considera incorrecto el precio de enajenación y considera correcto el beneficio declarado, "derivado del precio convenido entre partes independientes, a efectos de incrementar la base imponible pero no a los efectos de aplicar la exención invocada".

Tampoco puede la Sala admitir este motivo de casación, desde el momento que la incongruencia, en sentido procesal, se produce cuando no existe correspondencia entre las pretensiones de las partes, expresadas en sus escritos de demanda, contestación y conclusiones, y la parte dispositiva o fallo del Tribunal (sentencias de este Tribunal de 12 de febrero de 1979, 18 de septiembre de 1986 y 24 de marzo de 1993) y no por el hecho de que pueda existir alguna contradicción interna de la sentencia, que daría lugar a un defecto de fundamentación pero no de incongruencia.

En cuanto a la alegada incongruencia al no resolver todas las cuestiones controvertidas, es decir, incongruencia omisiva, se propone en razón a una presunta petición subsidiaria de deducción por inversiones, en el supuesto de que no procediera la exención contenida en el Art.15.8 de la Ley 61/1978.

En la redacción aplicable al ejercicio de 1987, a que las actuaciones se contraen, el Art. 15.8 de la Ley 61/78, de 27 de diciembre, del Impuesto de Sociedades, tras explicar lo que son aumentos o disminuciones de patrimonio, disponía: No obstante lo establecido en el presente artículo, los incrementos de patrimonio que se pongan de manifiesto en la transmisión de

elementos materiales del activo fijo de las Empresas, necesarios para la realización de sus actividades empresariales, no serán gravados siempre que el importe total de la enajenación se reinvierta en bienes de análoga naturaleza y destino en un período no superior a dos años o no superior a cuatro años si durante el primero la Sociedad presenta un plan de inversiones a la Administración e invierte durante los dos primeros al menos un 25 por 100 del total del incremento.

Con arreglo a este precepto el incremento de patrimonio generado en "Promotora de I., S.A." como consecuencia de la venta de las rotativas en cuestión a "A.", no estaría gravado en la medida que el importe total de la enajenación se reinvertió en bienes de análoga naturaleza (en este caso, los mismos bienes) y con las condiciones y plazos que se citan. Mas el problema surge de dos circunstancias: una, que la Administración entiende que el precio de enajenación es artificiosamente elevado; y, otra, que la reinversión se realiza mediante la adquisición de las propias rotativas a través de un arrendamiento financiero cuyo precio total viene, aproximadamente, a coincidir con aquel precio de enajenación que la Administración consideró exagerado. De esta forma queda exonerada del incremento patrimonial generado por la venta y, además, se beneficia de la deducción por inversiones en una cuantía equivalente a aquel precio de enajenación. Y este es, precisamente, el meollo del asunto en torno al que discutieron y discuten las partes y hubo de pronunciarse y se pronunció la Sala de instancia, por lo que no cabe imputarle incongruencia omisiva, desde el momento que su pronunciamiento no admite como precio de enajenación el consignado por "Promotora de Informaciones, S.A." (y, por tanto, el incremento patrimonial de él resultante) y, por lo mismo, inadmite como reinversión las cantidades de análoga magnitud pagadas por el arrendamiento financiero.

Y es cierto que la Disposición Adicional Quinta de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas añadió a este apartado 8º un segundo párrafo del siguiente tenor: El disfrute de la exención por reinversión será incompatible con la deducción de los gastos derivados de la adquisición o utilización posterior de los elementos enajenados, cualquiera que sea el ejercicio en que se devenguen. El sujeto pasivo podrá optar entre el disfrute de la exención por reinversión y la deducción de los mencionados gastos.- Los elementos en que se materialice la reinversión deberán permanecer en el patrimonio del sujeto pasivo, salvo pérdida justificada, durante un período de dos años si se tratase de bienes muebles o de diez si fueran inmuebles, excepto que el importe obtenido por su transmisión o el valor neto contable, si fuere menor, se apliquen a la adquisición de nuevos elementos que deberán mantenerse durante el período que restase para completar los plazos de dos y diez años, según la naturaleza del elemento enajenado; si bien es verdad que por tratarse del ejercicio de 1987 para nada es aplicable al caso de autos, ni puede ser considerado como elemento interpretativo del precepto anterior, toda vez que la cuestión no se ha planteado por la compatibilidad o incompatibilidad del incremento de patrimonio con la deducción de los gastos de inversión, sino que -en expresión de la recurrente- "la cuestión se limita a la posibilidad de aplicar subsidiariamente la deducción por inversiones en el supuesto de que no fuese de aplicación la exención recogida en el artículo 15.8 de la Ley 61/78" y "Puede apreciarse que esta cuestión ha sido suscitada por la recurrente en todas las instancias (...)", a lo cual da respuesta el Fundamento de Derecho Undécimo de la sentencia de instancia, cuando dice que "(...) en el presente caso, por lo que al carácter revisor de esta jurisdicción respecta, la Sala (...) debe ratificar el criterio fijado por la Administración al considerar el incremento artificiosos (sic) del precio de venta, sobre el «precio real de mercado», como improcedente a efectos de generar un incremento desproporcionado en las cuotas deducibles por el arrendamiento financiero".

No ha lugar, por tanto, a este motivo de casación articulado por la recurrente, en el que, además, subyace una pretensión de revisión de la apreciación de la prueba realizada por la Sala

de instancia respecto al valor de los elementos del activo enajenados y más tarde adquiridos en arrendamiento financiero, que no tiene cabida en el recurso de casación, salvo en los supuestos de infracción de los preceptos reguladores de la prueba o de su aplicación tasada, en que el defecto debe ser atacado por el apartado 4º del Art. 95.1.

Cuarto.- La recurrente formula un tercer motivo de casación bajo la rúbrica "Fundamento Segundo de la Casación: Infracción de las normas del ordenamiento" donde, al amparo del art. 95.1.3º de la Ley reguladora de esta Jurisdicción, cita como infringidos el Art. 121 de la Ley General Tributaria y el Art. 15.5 de la Ley 61/1978, en el primero en cuanto a la "Motivación de los actos administrativos" en que rechaza el alcance dado a los informes y pruebas en ellos practicados, citando las sentencias de esta Sala de 2 de junio de 1987, 26 de febrero y 11 de marzo de 1994; y en cuanto al Art. 15.5 de la Ley 61/78 en la medida que establece que el valor de la enajenación se estimará en el importe real por el que dicha enajenación se hubiera efectuado.

Ahora bien, las cuestiones que propone en esta rúbrica no pueden tener cabida por el cauce del Art. 95.1.3º de la Ley Jurisdiccional, que se refiere a los errores in procedendo en que hubiere incurrido la resolución impugnada bien por infracción de las normas reguladoras de la sentencia o bien por las que rigen los actos y garantías procesales, en tanto que lo denunciado se refiere a infracción del Art. 121 de la Ley General Tributaria y la jurisprudencia que cita, en cuanto a la motivación de los actos administrativos, lo cual tampoco puede tener cabida en el citado número 3º del Art. 95.1, sino, en su caso, en el número 4º; y en cuanto a la infracción del Art. 15.5 de la Ley 61/78, asimismo, sólo hubiera procedido por el mencionado número 4º.

Quinto.- Finalmente, "Promotora de I., S.A." formula un cuarto motivo de casación fundado en el Art. 95.1.3º de la Ley Jurisdiccional, invocando la ausencia de ocultación tributaria y la jurisprudencia aplicable al caso, así como la violación de lo dispuesto en la Ley 25/1995 y en la nueva redacción que esta Ley dio al Art. 77 de la Ley General Tributaria.

De nuevo incurre la recurrente en el error de impugnar por el número 3º del Art. 95.1. de la Ley Jurisdiccional lo que no son errores in procedendo sino, en su caso, in iudicando. El Art. 77 de la Ley General Tributaria (en la redacción que le dio la Ley 25/1995), comienza disponiendo que Son infracciones tributarias las acciones y omisiones tipificadas y sancionadas en las leyes. Las infracciones tributarias son sancionables incluso a título de simple negligencia; y añade que Las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria en los siguientes supuestos: (.....) d) Cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios. En particular, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el contribuyente haya presentado una declaración veraz y completa y haya practicado, en su caso, la correspondiente autoliquidación, amparándose en una interpretación razonable de la norma. Por consecuencia, la hipotética infracción de cualquiera de estas normas, así como de la jurisprudencia que las interpreta, nunca puede constituir quebrantamiento de las formas esenciales del juicio por infracción de las normas reguladoras de la sentencia o de las que rigen los actos y garantías procesales, siempre que, en este último caso, se haya producido indefensión para la parte, que sólo podrá alegarse cuando se haya pedido la subsanación de la falta o transgresión en la instancia de existir momento procesal oportuno para ello (motivo 3º) sino, en su caso, Infracción de las normas del ordenamiento jurídico o la jurisprudencia que fueren aplicables para resolver las cuestiones objeto de debate (motivo 4º).

La Sala rechaza, por tanto, este tercer motivo de casación al hallarse defectuosamente formulado.

Sexto.- Por lo que se refiere al recurso de casación interpuesto contra la misma sentencia de 5 de marzo de 1997 por el Abogado del Estado, se funda en un único motivo, articulado al amparo del Art. 95.1.4º de la Ley Jurisdiccional, por infracción de lo dispuesto en el Art. 82.c) de la Ley General Tributaria, en relación con la Disposición Transitoria Primera de la Ley 25/1995, de 20 de julio.

Dispone el Art. 82.c) que Las sanciones tributarias se graduarán atendiendo en cada caso concreto a:(... ) c) La utilización de medios fraudulentos en la comisión de la infracción o la comisión de ésta por medio de persona interpuesta. A estos efectos, se considerarán principalmente medios fraudulentos los siguientes: la existencia de anomalías sustanciales en la contabilidad y el empleo de facturas, justificantes y otros documentos falsos o falseados. Cuando concorra esta circunstancia en la comisión de una infracción grave, el porcentaje de la sanción se incrementará entre 20 y 75 puntos.

Pues bien, en el caso de autos no existe la utilización de medio fraudulento alguno, pues, con independencia de que se estime o no excesivo el precio de los contratos suscritos entre "Promotora de I., S.A." y "A.", no puede atribuírseles el carácter de "documentos falsos o falseados", ya que, precisamente, toda la construcción de este litigio gira sobre la autenticidad de tales documentos, a lo que hay que añadir que por el sujeto pasivo no se ha ocultado o hurtado ningún dato a la Administración que, en todo momento, ha tenido pleno y cabal conocimiento de los hechos determinantes de la obligación tributaria, a los que, naturalmente, cada parte atribuye una intencionalidad distinta en el terreno especulativo.

No ha lugar, pues, a estimar este motivo de casación.

Séptimo.- Con arreglo a lo que dispone el Art. 102-3 la Ley reguladora de este orden jurisdiccional, en la redacción introducida por la Ley 10/1992, en cuanto al pago de las costas, procede su expresa y preceptiva imposición a "Promotora de I., S.A." de las causadas en el recurso por ella interpuesto; y a la Abogacía del Estado por las causadas con motivo de su recurso de casación.

Por lo expuesto, en nombre del Rey y en el ejercicio de la potestad de juzgar que, emanada del pueblo, nos confiere la Constitución,

## F A L L A M O S

1º) No haber lugar al recurso de casación promovido por "Promotora de I., S.A." contra la sentencia dictada, en 5 de marzo de 1997, por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que se confirma;

2º) No haber lugar al recurso de casación promovido por la Administración General del Estado, asimismo, contra la citada sentencia, que también se confirma al respecto;

3º) Imponer a "Promotora de I., S.A." las costas causadas en el recurso por ella interpuesto; y a la Administración General del Estado las que tienen origen en su recurso de casación.

Así por esta nuestra sentencia, que, en su caso, se publicará en el Boletín Oficial del Estado e insertará en la Colección de Jurisprudencia de este Tribunal que edita el Consejo General del Poder Judicial, definitivamente juzgando lo pronunciamos, mandamos y firmamos